

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 23.068/18/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.001381156-95  
Impugnação: 40.010145380-32  
Impugnante: Inst Fed Educ, Ciên e Tec do Sudeste de M Gerais  
CNPJ: 10.723648/0001-40  
Proc. S. Passivo: Nádia Gomes Sarmento  
Origem: DF/Juiz de Fora

**EMENTA**

**RESTITUIÇÃO – ICMS – RECOLHIMENTO A MAIOR. Pedido de restituição de valores pagos, a título de ICMS, nos últimos 05 (cinco) anos, ao argumento de recolhimento a maior, em função de aplicação a maior da alíquota, conforme disposições contidas no § 18 do art. 42, do RICMS/02. Todavia, restou evidenciada, nos autos, a ilegitimidade passiva da Requerente, “contribuinte de fato”, alheia à relação jurídica tributária.**

**Impugnação improcedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

O presente PTA versa sobre pedido de restituição do ICMS de valores indevidamente pagos, nos últimos 5 (cinco) anos, destacado em contas de energia elétrica emitidas pela Cemig Distribuição S.A. e Energisa Minas Gerais Distr. Energia S.A., por entender, a Requerente, que a alíquota foi aplicada incorretamente (deveria ser de 6%, ao invés de 18%), de acordo com o § 18 do art. 42 do RICMS/02.

A Delegacia Fiscal/Juiz de Fora se manifesta pelo indeferimento da restituição (fls. 14/15).

Inconformada, a Requerente apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 18/23, juntando os documentos de fls. 24/1.699, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 1.701/1.705.

**DECISÃO**

Conforme acima relatado, trata-se de requerimento de restituição de valores indevidamente pagos nos últimos 05 (cinco) anos, relativamente ao ICMS destacado em contas de energia elétrica emitidas pela Cemig Distribuição S.A. e Energisa Minas Gerais Distr. Energia S.A., por entender, a Requerente, que a alíquota foi aplicada incorretamente (deveria ser de 6%, ao invés de 18%), de acordo com o § 18 do art. 42 do RICMS/02.

A Delegacia Fiscal/Juiz de Fora se manifesta pelo indeferimento da restituição, tendo em vista:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a falta de credenciamento da Requerente, nos termos do inciso I, do § 20, do art. 42, do RICMS/02;

- o não apontamento do valor pleiteado e qual o período alcançado e para qual a concessionária de energia foi pago o imposto.

Acrescenta, também, que nas contas da CEMIG (fls. 10 e 12), já houve a restituição de R\$ 555.993,60 (quinhentos e cinquenta e cinco mil e novecentos e noventa e três reais e sessenta centavos), ressaltando, ainda, que nos termos do inciso III do § 20 do art. 42 do RICMS/02, a distribuidora de energia elétrica só aplicará a alíquota de 6%, a partir da ciência do credenciamento, da instituição, perante à SEF.

Isto posto, passa-se à análise da matéria.

Primeiramente, cumpre examinar, *in casu*, a **legitimidade ativa** para pleitear a restituição do ICMS destacado em notas fiscais emitidas pela Cemig Distribuição S.A. e Energisa Minas Gerais Distr. Energia S.A., as quais registram, como destinatários, várias unidades da instituição pública de ensino superior, ora Requerente.

O Código Tributário Nacional, ao tratar do pagamento indevido, assim dispõe, no art. 165 e 166:

CTN

Pagamento Indevido

Art. 165. O **sujeito passivo** tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la. (Grifou-se)

No caso do ICMS, por se tratar de um tributo indireto (que comporta, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, conforme definido no referido art. 166, do CTN), existe a figura do “contribuinte de direito”, que é aquele definido em lei, como sujeito passivo da relação jurídica tributária (obrigado ao

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pagamento do tributo) e o chamado “contribuinte de fato”, que é aquele que suporta o ônus do imposto.

Ora, o citado art. 165, do CTN se refere ao “sujeito passivo”, como possuidor do direito à restituição, o que, indubitavelmente, diz respeito ao “contribuinte de direito”, que é quem recolhe o tributo ao Fisco, visto que o “contribuinte de fato” é totalmente alheio à relação jurídica tributária.

Nesse sentido, assim dispõe a professora Misabel Derzi (DERZI, in Baleeiro, 2000), ao comentar o parágrafo único, do art. 4º, da Lei Complementar nº 87/96, que descreve o conceito de “contribuinte do ICMS”:

(...) SÃO ESSAS AS HIPÓTESES ISOLADAS EM QUE O CONTRIBUINTE *DE IURE* COINCIDE COM O CONTRIBUINTE DE FATO, POR ABSOLUTA IMPOSSIBILIDADE DE O LEGISLADOR ALCANÇAR AS PESSOAS QUE PROMOVERAM A OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO. INEXISTE OFENSA AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE ECONÔMICA, POIS, NA VERDADE, O ENCARGO DO ICMS NÃO É DE SER SUPORTADO PELO CONTRIBUINTE *DE IURE*, COMO SE SABE, MAS SIM PELO CONSUMIDOR, QUE NÃO É SUJEITO PASSIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA (...).(GRIFOU-SE)

Frise-se, porém, que uma vez recuperado o indébito, pelo contribuinte tributário, junto ao Fisco, o “contribuinte de fato” poderá pleiteá-lo junto ao sujeito passivo, com base em norma de direito privado.

Importante salientar que a condicionante prevista no citado art. 166, do CTN (autorização ao sujeito passivo, de quem suportou o encargo financeiro do tributo, se for o caso), não se confunde com a possibilidade do “contribuinte de fato” ter o direito de pleitear a restituição, ou seja, não possui o condão de transformar o sujeito alheio à relação jurídica tributária, em parte legítima no requerimento de repetição de indébito.

Sendo assim, a Requerente não possui legitimidade ativa para pleitear a repetição do indébito em tela, pois, conforme acima evidenciado, trata-se do “contribuinte de fato” e não o contribuinte tributário, razão pela qual, sua Impugnação, de antemão, é improcedente.

Ademais, *ad argumentandum tantum*, ainda que assim não fosse, melhor sorte não teria a Impugnante, visto que seu pleito foi respaldado na aplicação incorreta da alíquota, por não ter sido observada a previsão contida no § 18, do art. 42, do RICMS/02, que prevê:

### RICMS/02:

Art. 42 - As alíquotas do imposto são:

(...)

§ 18. Nas operações com energia elétrica destinada às instituições públicas de ensino superior e a hospitais públicos universitários mantidos por instituições federais e estaduais de ensino superior, a alíquota é de 6% (seis por cento).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ocorre, todavia, que a aplicação do referido dispositivo está condicionada à observação dos requisitos contidos no § 20, da mesma norma legal, que diz:

### RICMS/02:

Art. 42- (...)

§ 20. Para os efeitos do disposto nos §§ 18 e 19 deste artigo, será observado o seguinte:

I - as instituições ou hospitais **protocolizarão requerimento**, junto à Administração Fazendária a que estiverem circunscritas, solicitando o seu credenciamento e indicando a distribuidora de energia contratada e a prestadora de serviço de comunicação;

II - a Delegacia Fiscal, após o exame do enquadramento da instituição ou do hospital no tratamento tributário, **comunicará** à distribuidora ou prestadora de serviço contratada o seu credenciamento;

III - a distribuidora ou prestadora de serviço **aplicará as alíquotas a partir da primeira nota fiscal a ser emitida após a ciência da comunicação** a que se refere o inciso anterior. (Grifou-se)

O cumprimento do inciso I acima, conforme demonstra o documento de fls. 04/05, se deu em 17/08/17 e foi analisado pela Delegacia Fiscal – DF/BH-2, que comunicou o credenciamento da Requerente, às empresas contratadas, em 17/10/17 (fls. 36/38 – verso), de acordo com o mencionado inciso II do § 20 do art. 42 do RICMS/02.

Assim, a Impugnante somente poderia se beneficiar da alíquota de 6% (seis por cento), nas operações com energia elétrica, a partir da primeira nota fiscal emitida pelas distribuidoras contratadas, após 17/10/17, em conformidade com o inciso III, acima mencionado.

Como o requerimento de restituição se deu em 30/10/17 (fls. 02/03) e não se vislumbra, nos autos, a emissão de NF, com destaque do ICMS à alíquota de 18% (dezoito por cento), nesse intervalo de datas, torna-se desprovido de fundamentos o pedido de restituição em análise.

A Requerente alega em sua defesa, o seguinte:

- que segundo os §§ 1º e 2º, do art. 113, do CTN, as obrigações são principais ou acessórias e que a lei nº 6.763/75, em seu art. 12, §§ 57 e 58, trata da obrigação principal, quantificando o que é devido, uma vez que estabelece a alíquota;

- que na lei não há nenhuma condição de credenciamento para que se faça jus à alíquota de 6% (seis por cento);

- que o RICMS pode, por certo, esclarecer sobre a obrigação principal e em seu art. 42, § 18, cumprindo seu papel regulamentador, explicitou a alíquota única permitida, por lei, para o caso em questão;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- que no § 20, do mesmo art. 42, o regulamento dispôs sobre as obrigações acessórias;

- que o referido parágrafo trouxe disposições não contidas na lei nº 6.763/75, por uma razão simples: não tratou da obrigação principal (esta tratada no § 18), mas, sim, de obrigação acessória, nos termos do art. 39 dessa mesma lei;

- que é devida à restituição, uma vez que a definição da alíquota já existe na lei nº 6.763/75, que não faz referência a nenhum marco inicial, a não ser sua imediata vigência.

Todavia, mais uma vez, sem razão a Impugnante.

Conforme bem esclarecido pela Fiscalização, o dispositivo legal contido no art. 12, § 57, da Lei nº 6763/1975, abaixo descrito, tem caráter estritamente autorizativo, podendo o poder Executivo implementá-lo ou não, segundo critérios definidos pela política tributária do estado:

**Lei nº 6.763/75:**

Art. 12 -

(...)

§ 57 - fica o poder Executivo autorizado a reduzir para 6% (seis por cento) a carga tributária nas operações com energia elétrica destinada às instituições públicas de ensino superior e para 18% (dezoito por cento) a carga tributária nas prestações de serviços de comunicação, exceto telefonia, destinadas àquelas instituições.

Portanto, diante de todos os argumentos externados, resta evidenciado que, para fruição da alíquota prevista no § 18 do art. 42 do RICMS/02, é necessário, primeiramente, o cumprimento do requisito previsto no inciso III do § 20, do mesmo dispositivo, o que não ocorreu no caso dos períodos pretéritos, que abarcam o pedido de restituição em análise.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação. A Conselheira Lilian Cláudia de Souza apresentará voto em separado, nos termos do art. 54 do Regimento Interno do CC/MG. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Erick de Paula Carmo e Lilian Cláudia de Souza (Revisora).

**Sala das Sessões, 18 de setembro de 2018.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente**

**Cindy Andrade Moraes**  
**Relatora**

<b>CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b>		
--	--	--

---

Acórdão:	23.068/18/3 <sup>a</sup>	Rito: Sumário
PTA/AI:	16.001381156-95	
Impugnação:	40.010145380-32	
Impugnante:	Inst Fed Educ, Ciên e Tec do Sudeste de M Gerais	
	CNPJ: 10.723648/0001-40	
Proc. S. Passivo:	Nádia Gomes Sarmiento	
Origem:	DF/Juiz de Fora	

---

Voto proferido pela Conselheira Lilian Cláudia de Souza, nos termos do art. 54 do Regimento Interno do CC/MG.

A apresentação do voto em separado fundamenta-se apenas para salientar a divergência de entendimento no tocante à ilegitimidade ativa para fins de restituição de ICMS nos casos que envolvem energia elétrica.

Muito embora o ICMS seja um tributo indireto, regido pelo determinado no art. 166, CTN, de modo que, como se trata de um imposto que, por sua natureza, comporta a transferência do respectivo encargo financeiro a um terceiro, é importante salientar o posicionamento do STJ com relação ao assunto quando a mercadoria em questão é a energia elétrica.

No Resp. 1.299.303, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos – tema 537 – cujas partes eram MULTICOLOR TÊXTIL S/A e outros, *versus* o estado de Santa Catarina, a discussão cingia-se à possibilidade de restituição dos valores recolhidos indevidamente a maior, a título de ICMS ao consumidor final quando utilizado como base de cálculo do imposto os valores relativos à contratação de demanda de potência, e não os valores efetivamente pagos sobre a energia elétrica utilizada pelo comprador.

Para justificar a impossibilidade de restituição dos valores, o Fisco Estadual argumentou que inexistente relação jurídico-obrigacional tributária com o Estado e o “contribuinte de fato”, uma vez que é o “contribuinte de direito” que integra a relação jurídica com o Fisco, e repassa os custos da energia elétrica aos seus clientes, consumidores finais.

De fato, de acordo com a regra geral do ICMS, somente se autoriza a restituição de valores eventualmente recolhidos a maior quando o requerimento é feito pelo contribuinte de direito desde que ele: i) prove haver assumido o encargo ou; ii) no caso de havê-lo repassado, estar expressamente autorizado a repeti-lo pelo contribuinte de fato.

Entretanto, no caso específico da demanda contratada o contribuinte de direito é a concessionária, e o contribuinte de fato, a empresa que utiliza a energia. Contudo, em virtude de situações atreladas ao Direito Administrativo, a concessionária de energia elétrica possui uma forte relação com o Estado, motivo pelo qual poderia ser

inviável que esta ajuíze uma ação contra o Fisco para pleitear a devolução dos valores pagos indevidamente.

Diante desta situação excepcional, o STJ analisou que o Estado-concedente e a concessionária, *“ao longo de toda a exploração do serviço de fornecimento de energia elétrica trabalham em conjunto, estando a concessionária em uma posição de quase total submissão, sob pena de rescisão do contrato de concessão na hipótese de desrespeito a alguma diretriz, política pública, projeto ou norma imposta pelo Estado-concedente”*.

De acordo com o Tribunal, a concessionária sempre evitará criar prejuízos aos serviços ou aos interesses públicos, o que inviabilizaria uma ação de repetição de indébito, pois a concessionária, por questões políticas, não teria interesse suficiente para ingressar com uma ação contra o Estado. Ademais, no tocante às regras consumeristas, a ausência de concorrência do setor inviabiliza que, na prática, a concessionária tome atitudes para a defesa do interesse do consumidor.

Assim, o Tribunal apontou que, apesar do art. 166 do Código Tributário Nacional conferir legitimidade ativa apenas ao contribuinte de direito para que ele exija judicialmente, a restituição do imposto indevido, há que ser considerado neste caso específico o disposto no art. 7º, inciso II, da Lei n. 8.987/1995, o qual confere legitimidade ativa ao usuário da energia elétrica para *“receber do poder concedente e da concessionária informações para a defesa de interesses individuais ou coletivos”*.

Assim sendo, o raciocínio desenvolvido pelo STJ merece ser aplicado ao presente caso, por analogia, segue a ementa do caso julgado pelo Tribunal:

**RECURSO ESPECIAL. REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. ENERGIA ELÉTRICA. INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A DEMANDA "CONTRATADA E NÃO UTILIZADA". LEGITIMIDADE DO CONSUMIDOR PARA PROPOR AÇÃO DECLARATÓRIA C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO.**

**- DIANTE DO QUE DISPÕE A LEGISLAÇÃO QUE DISCIPLINA AS CONCESSÕES DE SERVIÇO PÚBLICO E DA PECULIAR RELAÇÃO ENVOLVENDO O ESTADO-CONCEDENTE, A CONCESSIONÁRIA E O CONSUMIDOR, ESSE ÚLTIMO TEM LEGITIMIDADE PARA PROPOR AÇÃO DECLARATÓRIA C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO NA QUAL SE BUSCA AFASTAR, NO TOCANTE AO FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA, A INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A DEMANDA CONTRATADA E NÃO UTILIZADA.**

**- O ACÓRDÃO PROFERIDO NO RESP 903.394/AL (REPETITIVO), DA PRIMEIRA SEÇÃO, MINISTRO LUIZ FUX, DJE DE 26.4.2010, DIZENDO RESPEITO A DISTRIBUIDORES DE BEBIDAS, NÃO SE APLICA AOS CASOS DE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA.**

**RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO. ACÓRDÃO PROFERIDO SOB O RITO DO ART.543-C DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. (RESP 1299303/SC, REL. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA,**

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

PRIMEIRA SEÇÃO, JULGADO EM 08/08/2012, DJE 14/08/2012) (DESTACA-SE).

Importante salientar que, em 2014, o STF analisou o Recurso Extraordinário nº 753.681, que envolvia a mesma discussão, uma vez que o Estado de Santa Catarina, inconformado com a decisão proferida pelo STJ estendeu a discussão até o STF, e na oportunidade, o STF entendeu pela inexistência de repercussão geral para o caso, prevalecendo assim o entendimento do STJ sobre o assunto, é ver:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. LEGITIMIDADE ATIVA DO CONSUMIDOR FINAL. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. AUSÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. 1. A CONTROVÉRSIA RELATIVA À LEGITIMIDADE ATIVA DO CONSUMIDOR FINAL PARA AJUIZAR AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO DE ICMS SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA, FUNDADA NA INTERPRETAÇÃO DO ART. 166 DO CTN, É DE NATUREZA INFRACONSTITUCIONAL. 2. É CABÍVEL A ATRIBUIÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE AUSÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL QUANDO NÃO HÁ MATÉRIA CONSTITUCIONAL A SER APRECIADA OU QUANDO EVENTUAL OFENSA À CARTA MAGNA SE DÊ DE FORMA INDIRETA OU REFLEXA (RE 584.608 RG, MIN. ELLEN GRACIE, DJE DE 13/03/2009). 3. AUSÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL DA QUESTÃO SUSCITADA, NOS TERMOS DO ART. 543-A DO CPC.

(RE 753681 RG, RELATOR(A): MIN. TEORI ZAVASCKI, JULGADO EM 01/08/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJE-166 DIVULG 27-08-2014 PUBLIC 28-08-2014)

Assim, tendo em vista o posicionamento do STJ, firmado em sede de recurso repetitivo, não restou aplicado o entendimento pela legitimidade passiva da Impugnante uma vez que, no mérito, não lhe assistia razão.

**Sala das Sessões, 18 de setembro de 2018.**

**Lilian Cláudia de Souza  
Conselheira**